

学校编码: 10384

分类号____密级____

学号: 15520131151909

UDC_____

廈門大學

硕士学位论文

税收债权民事救济市场化的若干思考 ——以税收代位权为例

A Study on Marketization of Civil Remedy for
Tax Creditor's Right
-Taking Tax Subrogation as an example

王玮

指导教师(校内): 林文生 副教授

指导教师(校外): 郑以成 博士

专业学位名称: 税务硕士

论文提交日期: 2015 年 月

论文答辩时间: 2015 年 月

学位授予日期: 2015 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2015年 月

厦门大学博硕士论文摘要库

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（ ） 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

（ ） 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

摘要

税收代位权制度的主要作用是弥补我国税收强制执行措施的不完备,是税收债权民事救济的主要方法,是公法私法化理论在税收领域的运用。税收代位权需要通过民事诉讼的途径去实现国家税收债权。因它的行使条件和行使程序的限制,故而存在成本高、效率低的缺陷。税收代位权并不是实现税收债权的主流私法保障措施,目前只在我国和日本税法领域有所运用。

本文对税收代位权制度的功能进行了讨论,并通过其和税收强制执行制度的对比分析,论证了该制度存在的优势。然而由于制度规则本身及其在实务工作中不可避免的障碍,导致了很少有税收代位权案例的出现,从而不能有效发挥其应有的积极作用。笔者拟以公法私法化理论、税收债权论及新公共管理理论为支撑,考察各国税收债权实现的市场化运作,提出税收代位权市场化运作的建议。首先在现行制度条件下,可以采用外包的方式委托外部专业的私人部门代为行权,以提高行权效率。长远来看,可以通过对《税收征管法》的修改,允许税务部门将税收债权及依附于税收债权之上的税收代位权通过招标、拍卖的方式进行转让,以私人部门支付的购买对价作为税收债权的部分实现,不足部分由税务部门向税收债务人继续追缴。在转让税收债权及依附于其上的税收代位权之前,应当采用适当的方式通知税收债务人,并给其自行履行税收债务的机会,以终止税收债权及依附于其上的税收代位权的转让,从而减少对私权的干涉。税收代位权的市场化运作是本文的研究结果,也是实现该制度有效运作的较优选择。

关键词: 税收代位权; 市场化; 外包; 转让

ABSTRACT

The main aim of establishment of tax subrogation is to make up for the imperfection of tax enforcement in our country. Tax subrogation is the main method of civil remedy of tax creditor's right, is the developing tendency of the privatization of public law applying in the field of taxation. Tax subrogation needs to realize tax creditor's right by civil litigation. Because of the limitations on the condition and the procedure, so there is defect in high costs and low efficiency. Tax subrogation is not commonly used in the world, it is used as private law safeguard measures of tax creditor's right in China and Japan.

The paper discusses the role of tax subrogation system, and analyzes the advantages of tax subrogation system by comparing the tax enforcement system. There is the restriction of tax subrogation system and practice barrier, so tax subrogation cannot effectively play its due role. Based on the theory of the privatization of public law and tax creditor's right and the new public management, the paper put forward specific suggestions about operation of tax subrogation in China through studies on the marketization of tax creditor's right in developed countries. In condition of the present system, tax subrogation litigation can be outsourced to an external professional third party, improving the efficiency of tax subrogation litigation. In the long term, by modifying the law on tax collection and management, allow tax authorities to transfer tax creditor's right and attached tax subrogation by bidding or auction approach. The tax creditor's right is partly realized by the payment of third party, tax authorities collect the remainder on taxpayers. In order to reduce interference with private right, a notice must be filed before transferring tax creditor's right and attached tax subrogation. If tax debt was paid by taxpayer during a certain period, the transfer of the right would be terminated. Marketization of tax subrogation is preferable choice of achieving the effective function of the system.

Keywords: tax subrogation; marketization; outsourcing; transfer.

目 录	
摘 要.....	I
ABSTRACT.....	II
引言.....	1
第一章 税收代位权制度的综述	3
1.1 税收代位权制度设立的作用	3
1.2 税收代位权制度的国内外研究现状	3
1.2.1 国外税收代位权制度研究现状.....	3
1.2.2 国内税收代位权制度研究现状.....	5
1.3 研究思路和方法	9
1.4 主要贡献和不足	9
第二章 税收代位权制度的考察	10
2.1 税收代位权制度的基本概念	10
2.2 税收代位权制度的优点	10
2.2.1 防止税收债务人责任财产的消极不增加对税收债权造成损害.....	10
2.2.2 税收代位权的对象范围更为宽泛.....	11
2.2.3 保障税收优先权的实现.....	11
2.2.4 增加实现税收债权的保障方式.....	11
2.2.5 税收代位权在实现税收债权方面的效率更高.....	12
2.3 税收代位权执行中存在的难题	16
2.3.1 基本案情.....	16
2.3.2 影响税收代位权诉讼行使的制度因素.....	16
2.3.3 影响税收代位权诉讼行使的实务因素.....	18
第三章 税收代位权市场化的理论基础	21
3.1 公法私法化理论	21
3.2.税收债权关系说	23
3.3 新公共管理理论	24

第四章 税收债权实现市场化运作经验及启示	27
4.1 税收债权实现市场化的域外考察	27
4.1.1 英国的欠税征收外包.....	27
4.1.2 美国的税收债权转让.....	28
4.1.3 美国的税收留置权转让.....	28
4.1.4 税收债权实现市场化运作的原因分析.....	30
4.2 税收债权实现市场化对我国的启示	30
第五章 税收代位权市场化运作的建议	32
5.1 税收代位权市场化运作的思考	32
5.2 税收代位权的外包	33
5.3 税收代位权的转让	34
5.3.1 税收代位权转让的制度设计.....	35
5.3.2 税收代位权转让中税收债务人合法权益的维护.....	36
结论.....	37
参考文献.....	38
致 谢.....	40

CONTENTS

Abstract.....	II
Introduction	1
Chapter 1 Review of tax subrogation	3
1.1 The role of the system of tax subrogation	3
1.2 A survey of research at home and abroad.....	3
1.2.1 A survey of research abroad	3
1.2.2 A survey of research at home	5
1.3 Research methods and basic ideas.....	9
1.4 Contribution and weakness of this paper	9
Chapter 2 Inspection of tax subrogation	10
2.1 Basic concept of tax subrogation	10
2.2 The advantages of tax subrogation.....	10
2.2.1 To prevent taxpayers property reduction	10
2.2.2 Wider object of tax subrogation.....	11
2.2.3 Ensure the implementation of tax preference	11
2.2.4 Increase the gaurantee of tax creditor's rights	11
2.2.5More efficiency of tax subrogation	12
2.3 The disadvantages of tax subrogation	16
2.3.1 The basic case	16
2.3.2 Institutional factors that affect tax subrogation.....	16
2.3.3 Practical factors that affect tax subrogation.....	18
Chapter 3 Theoretical basis of marketization of tax subrogation	21
3.1 The privatization of public law	21
3.2 Theory of tax creditor's right.....	23
3.3 Theory of new public management	24
Chapter 4 Marketization of tax creditor's right	27
4.1 marketization of tax creditor's right abroad.....	27
4.1.1 Outsourcing of tax debt in UK.....	27

4.1.2 Transfer of tax debt in US	28
4.1.3 Transfer of tax lien in US	28
4.1.4 Analysis on marketization of tax creditor's right	30
4.2 Enlightenment of marketization of tax creditor's right	30
Chapter 5 Proposals for marketization of tax subrogation	32
5.1 Thinking of marketization of tax subrogation	32
5.2 Outsourcing of tax subrogation	33
5.3 Transfer of tax subrogation	34
5.3.1 Designing system of transfer tax subrogation	35
5.3.2 Maintenance of taxpayer's legitimate rights	36
Conclusion	37
References	38
Acknowledgements	40

引言

在税收实践工作中总是存在着税收债务人拒绝履行税收债务致使国家税收债权无法实现的现象。为保障税收收入的及时、有效实现，为国家机器的正常运作提供资金支持，我国《税收征管法》于 2001 年进行了比较重大的修订，设立了一系列公私法上的税收保全制度来强化税收的征收。上述制度从不同角度共同构成了比较完善的税收收入实现链条，对于防止税收债务人逃避履行税收债务起到了积极的作用。税收代位权是私法保全措施在税法领域的应用，是对作为公法保全措施的税收强制执行范围限制的有效补位。

为防止公权力的过度膨胀对社会经济秩序的不利影响，法律对税收强制执行措施的运用进行了严格的规定。因此不可避免的需要耗费较多的成本、花费较长的时间、造成较大的效率损失。繁琐的行权程序也给税收债务人采取各种方式转移各项资产创造了可能性，从而使税务部门失去了可以采取税收强制执行措施的对象，进而损害了国家的税收利益。此外，由于实践中存在着无法避免的实务问题，也会影响税收强制措施的有效执行。而税收代位权制度的设定则可以在一定程度上弥补税收强制执行措施的不足，与税收强制执行制度共同构成比较完备的保障税收收入实现的链条。

税收代位权作为实现税收债权的私法手段，税务部门在行权时与其他当事人是平等的民事法律主体。这种制度安排很好地约束了公权的滥用，实现了对私权的必要保护。但由于我国《税收征管法》中对税收代位权的行使并未做出具体的制度安排，缺乏对该制度设立初衷的具体考量，造成税务部门在行权中存在诸多障碍，导致鲜有相关案例的出现，从而不能充分利用其在实现税收债权上的应有优势。如何完善我国现行的税收代位权制度，提高行权效率，充分发挥其在保障国家税收收入方面的效率优势，是本文的研究意义所在。

目前理论界对该制度的探讨主要集中在税收代位权的基本理论、行权要件及对税收债务人的权利保护等方面，而在如何提高税收代位权的行使效率方面则鲜有论述。本文拟以公法私法化、税收债权说、新公共管理理论为支撑，从效率角度探讨我国税收代位权的行使，试图将市场化的运作手段引入行权的实践工作中；并结合当下对《税收征管法》的修订，提出探索税收代位权转让的可能性。

希望能够通过自己的研究,为我国税收代位权制度的立法完善和理论研究提供一定的参考,以提高税收代位权在实务中的有效行使,充分发挥其在实现国家税收债权上的效率优势。

厦门大学博士论文摘要库

第一章 税收代位权制度的综述

1.1 税收代位权制度设立的作用

我国设立税收代位权制度的主要目的是为了应对税收债务人消极不主张其到期债权的行为，为税务部门提供私法上的手段来履行追讨税收债务的职责。它与公法上的税收强制执行制度形成完整的保障链条，为实现国家税收债权发挥了重要作用，有利于稳定税收秩序和形成公平的税收环境。税收代位权作为实现税收债权的私法手段，税务部门不得自力强制执行税收债务人对次债务人的到期债权，而是必须通过司法途径获得生效判决方能实现税收债权。

税收强制执行制度是税务部门代表国家行使公权力对税收债务人的私人财产自力采取强制措施的制度。为避免税务部门行政权的不当使用，保护税收债务人和其他利益相关方的正当利益，相关立法对行政权的行使设定了严格的程序，并且规定税收债务人的债权不属于税收强制执行措施的财产范围。同时，由于税收强制执行在实践中的复杂性，导致税收强制执行的过程漫长，使得税收债务人有时间、有机会采取各种手段转移、隐匿其财产，造成执行标的物的缺失从而导致执行不能，从而危害国家的税收利益。例如关联企业可以通过关联交易的方式将其财产转移至关联公司，形成大量应收债权并且不积极主张该项权利。而根据现行法律规定，税收强制执行的对象并不包括税收债务人的到期债权，税务部门因此无法对税收债务人的债权自力采取强制措施。税收代位权制度的设立则为解决上述问题提供了有效的方法，并在实现国家税收利益和避免公权对私权的过渡侵犯之间实现了有效的平衡。

1.2 税收代位权制度的国内外研究现状

1.2.1 国外税收代位权制度研究现状

维克多·瑟仁伊在其著作《比较税法》中对各国实行的税收政策进行了概要性的观察，并探讨了不同税制之间的共性及相互间存在的主要差异。他指出尽管各国的税收程序规则存在着许多的差异，但是在具体规则的背后却存在诸多的共

性。^①具体到税款征收方面，当税收债务人未履行税收债务时，有些国家是授予税务部门广泛的行政权去强制实现税收债权，而另一些国家则规定税务部门和普通债权人一样需要通过民事救济途径来实现税收债权。不同国家采取的具体政策虽有所差异，但都是对税收债权的实现给予了特别的制度安排，税收代位权就是其中的一种具体方法。目前将代位权制度引入税收领域的国家并不多见，主要代表国家是日本和我国。OECD 国家则采用了其他私法手段来实现税收债权，如美国的税收债权转让制度、英国的税收债务外包制度。这些制度与税收代位权制度相比较而言，其在实现税收债权时具有更高的效率，更加符合成本效益原则。

图若尼在其著作《税法的起草与设计》中对税收债权实现的制度设计进行了论述。他认为在税收债务人有对第三人的到期债权时，法律应允许政府向第三人追偿税收债务人未履行的税收债务。^②政府可以通知第三人不得向税收债务人进行支付，并要求其将款项直接支付给政府以抵缴税收债务人到期的税收债务。

日本税法专家北野弘久在其著作《税法学原论》中对税收法律关系的性质进行了探讨，他认为公法上的全权债权关系是对税收法律关系比较妥当的定性，并指出分析税法体系的实践性法理依据是税收法律关系的定性。^③税收债权关系学说对维护税务相对人合法权益及设定实践性的税收理论具有重大价值。

彼得·D·伯恩认为税收私有化为解决税收管理中的腐败和不胜任现象提供了可能，但同时也存在着挑战和危险。他提出目前税收私有化最具有现实可行性的方法是聘请外部私人部门来完成特定的任务，例如聘请律师办理税务案件。而税收私有化更为激进的方法是外包预先裁决。这种选择的考虑包含着这样的事实：责任的减少可以使税务部门能够集中精力努力做好仍然在其控制领域的工作。在考虑私有化时，应注意到税收管理的基础领域（税收审计等）本质上属于公共部门，私有化应该只是作为纠正严重问题的临时措施，最终解决方案仍应回归税务部门自身的改革。

查尔斯·米切尔认为不同国家的代位权法律虽然存在一些差异，但其基本原理都是足够清晰和相对稳定的。尽管在过去的许多年里，代位权制度在司法实践

^①[美]维克多·瑟仁伊.比较税法[M].丁一译,北京:北京大学出版社,2006,206

^②图若尼.税法的起草与设计[M].国际货币基金组织,国家税务总局政策法规司译,北京:中国税务出版社,2004,116

^③北野弘久.税法学原论[M].吉田庆子等译,北京:中国检察出版社,2001,158

和学术研究领域都处于不显著的地位,但近年来它开始日趋活跃并进入了公众的视野。查尔斯通过分析学的方法,指出代位权作为一种返还请求权不仅可追溯到“返还”的传统历史根源,而且是地地道道的返还救济的主要方法。他指出任何代位权行使的绝对必要条件是一方会因权利人没有能够成功恢复代位权人的地位而不法的获得利益。

梅腾·M·考斯杰和托马斯·J·米切利对税收征收外包的合同形式进行了历史的考察。他们认为政府很少采用分成合同的方式将税收的征收进行外包,主要原因在于政府独立测算税收收入需要花费高昂的成本。在当下的环境中,因官僚结构的强大和现代更加复杂的生产与交换的结合,降低了评估承包者努力程度和测量税基变量的成本,使得工资合同会成为越来越常见的税收征收的外包合同形式。

1.2.2 国内税收代位权制度研究现状

早在 1999 年,杨小强就通过对私法与税法之间共性的研究,提出税收关系债权说是对税收法律关系的适当定性。^①税收之债作为公法上的金钱给付,在无更强理由的情况下是可以将私法中的债权保障制度移用于税收之债的,并以此为理论基础提出将代位权制度引入税法领域是可行的。他认为作为公法债权的税收债权与私法债权虽有诸多差异,但也存在诸多共通之处,移用私法的债权保障制度对于实现税收债权具有现实意义,而且便于操作。

2001 年税收代位权制度在立法上的确认引发了许多学者进行学术研究的热潮。刘剑文、杨汉平、魏建国三位学者认为新《税收征管法》在立法层面将税收法律关系的本质属性确定为平等性,并将税收的性质定义为债权属性,而税收代位权制度正是税收具有债权属性的具体体现。^②税收债权说的确立对我国税法学的发展具有里程碑意义。张富强、黎建辉两位学者认为税收代位权制度是对域外税收立法成功经验的考察结果,可以有效弥补税务部门在征税上行政权的不足。他们指出对税务部门代位行权实现的债权应适用“优先规则”抵缴税收债务人到期的税收债务。刘剑文认为,税收代位权制度的设立是对我国税收法律关系债权

^①杨小强.论税法与私法的联系[J].法学评论,1999,6:36

^②刘剑文,杨汉平,魏建国.新《征管法》在我国税法学上的意义[J].税务研究,2001,9:7

说在立法层面的确认,具有积极的实践意义,为国家税收债权的实现提供了一种新的保障措施。曹福来认为税收代位权制度的建立使得税收债权能够得到私法手段的保护,是私法精神向公法领域的漫延。

林树杰对税收代位权制度以民法、经济法、行政法为视角进行了理论证成。他认为税收代位权制度的设立突破了传统公法和私法的完全隔离状态,实现了税收债权人、税收债务人及次债务人三者之间权利配置的平衡,证明了在公私兼容的邻域要综合行政法、民法和经济法的调整手段,使之相互配合、相互协调,方能实现公权和私权利益的适当平衡,最终实现社会和谐的目标。^①于一贫则从税收债务人及次债务人权利保护的角度对税收代位权制度进行了分析,指出税务部门代位行权必须符合法定要件及必要限度,税收债务人及次债务人应当运用法律手段保护自己的正当利益。

钱俊文认为税收代位权制度的设立是为了明确税收债务人的债权也属于对其税收债务的一项责任财产。当税收债务人不积极主张自己的到期债权时,税务部门应当代位行权。张云翔认为税收代位权是实现税收债权的补充手段。在税收债务人消极不行权时,税务部门代位行权追讨税收债务是一项法定职责,因而无权随意放弃。董瑛认为行政复议前置是税务部门提起税收代位权诉讼的必要程序。对于尚未到期的税收债务,税务部门不得提起税收代位权诉讼。戴芳、孙程、李尚洁三位学者对税收代位权和撤销权的行使进行了分析,指出税收代位权、撤销权的基础权利为国家的税收征收权,具有公法属性。税务部门运用“两权”的目的是为了实现税收债权,因此税务部门无权决定是否行权,而是必须依法行权。而且,税收代位权、撤销权也应在穷尽其他税收保全措施仍无法实现国家税收债权时方能行使,以防止行政权对民事活动的不当干预且有利于提高税收效率。李桂英对税收代位权的性质进行了论述,认为其既不是实体上的权利,也不是程序上的权利,而是具有独立价值的混合权利形态。

翁里、胡俊青两位学者在税收代位权原则性规定的基础上,对税收代位权的诸要素及行权限制进行了分析,并在税收代位权对各方当事人的法律效力等方面提出了自己的理论主张,认为税务部门代位行权获得的利益应直接用于抵缴税收

^①林树杰.税收代位权理论依据之证成——以民法,经济法,行政法为研究视域[J].求索,2011,1:146

Degree papers are in the “[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)”.

Fulltexts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.